

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 189/2017-T

Tema: IS - Terrenos para construção - Verba 28.º da TGIS.

## DECISÃO ARBITRAL

### I - RELATÓRIO

#### A - IDENTIFICAÇÃO DAS PARTES

**Requerente:** A..., S.A., com sede na Rua ..., n.º..., ..., ... - ... Aveiro, portadora do número de identificação fiscal de pessoa coletiva NIPC: ..., doravante designada de Requerente ou sujeito passivo.

**Requerida:** Autoridade Tributaria E Aduaneira, doravante designada de Requerida ou AT.

A Requerente, apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Presidente do CAAD, e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, foi notificada a Autoridade Tributária em 2017-06-01.

A Requerente, não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de

dezembro, o Conselho Deontológico, designou como Árbitra, Rita Guerra Alves, tendo a nomeação sido aceite por esta, nos termos legalmente previstos.

Em 2017-05-17, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Singular, foi regularmente constituído em 2017-06-01, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente foi notificada a Autoridade Tributaria e Aduaneira, no dia 2017-06-01, para se pronunciar, conforme consta da respetiva ata.

## **B – PEDIDO**

1. A ora Requerente, deduziu pedido de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação, em sede de Imposto de Selo, n.º 2017..., 2017..., relativos ao ano de 2015, que fixou um imposto a pagar de € 14.535,04 (catorze mil quinhentos e trinta e cinco euros e quatro cêntimos).

## **C – CAUSA DE PEDIR**

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral a Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação, em sede de Imposto de Selo, o seguinte:

a. A Requerente é proprietária de ½ dos terrenos para construção correspondentes aos artigos ... e ..., inscritos na matriz predial urbana da União das Freguesias de ... e ..., do Concelho e Distrito de Aveiro, cujo valor patrimonial tributário é no montante total de 1.870.420,00€;

b. Alega a Requerente que ser proprietário de um prédio de valor igual ou superior a € 1.000.000 ou ser comproprietário do mesmo prédio são situações a valorar de modo diferente, já que a capacidade contributiva revelada em cada uma das situações é distinta;

- c. Por essa razão, a sujeição do comproprietário ao Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS depende, de a quota-parte ter um valor igual ou superior a 1.000.000 €, por ser esse o limiar de relevância tributaria previsto na lei;
- d. Para este efeito, há que equiparar o comproprietário ao proprietário singular, de forma a observar os princípios da igualdade e da capacidade contributiva;
- e. No caso em apreço, a Requerente é comproprietária, na proporção dos lotes de terreno para construção supra identificados, cujo valor patrimonial tributário é de 1.870.420,00 €, e o valor patrimonial da parte que permite a edificação de prédios habitacionais é de 1.453.481,07€;
- f. Isto significa, que o seu direito de propriedade corresponde, nesta parte e em cada um deles, a uma quota ideal de 726.740,54 €;
- g. Se fosse proprietária singular de um terreno para construção, com um valor patrimonial tributário de 726.740,54 € e cuja edificação prevista ou autorizada fosse para habitação, não estava sujeita a Imposto do Selo. Por esta razão e à luz do critério da capacidade contributiva e da igualdade de tratamento perante a lei, as liquidações de imposto do Selo aqui em causa traduzem um tratamento desigual de situações iguais;
- h. A não ser assim, estar-se-ia perante uma discriminação arbitrária entre o comproprietário e o proprietário singular, no que respeita à tributação dos terrenos para construção, tributados em sede de Imposto do Selo, verba 28.1 da TGIS;
- i. E por esse motivo, os atos de liquidação, ora submetidos a apreciação arbitral, devem ser considerados ilegais, uma vez que os terrenos para construção não se subsumem no ano de 2015, no âmbito de incidência objetiva da verba 28.1 da TGIS;
- j. Mais alega a Requerente, a inconstitucionalidade da tributação dos terrenos para construção, em sede de imposto do Selo, por não se afigurar compatível com o princípio constitucional da igualdade, dada a discriminação negativa de que são alvo relativamente aos prédios habitacionais edificados, construídos em propriedade horizontal ou vertical e

cujas frações autónomas ou unidades de afectação individual não excedam no respetivo VPT, o valor de 1.000.000€, mas cujo VPT total seja igual ou superior a este montante.

**k.** Termina a Requerente, peticionando pela declaração de ilegalidade das liquidações de Imposto de Selo, por violação do disposto na verba 28.1 da TGIS e no artigo 6.º do Código do IMI.

#### **D- DA RESPOSTA DA REQUERIDA**

**3.** A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

a. A Requerente é, com outra, comproprietária de prédio urbano com um valor patrimonial tributário total de € 1.870.420,00, sendo o valor patrimonial da parte que permite a edificação de prédios habitacionais, de € 1.453.481,07;

b. É titular de uma mera quota parte ideal do referido prédio e não de qualquer parte de prédio susceptível de utilização independente, nos termos do art. 7º, nº 1, alínea b), do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI);

c. Defende a Requerente que a compropriedade traduz-se na contitularidade em direitos reais;

d. Nos termos do art. 1405º, nº 1, do Código Civil (C.C.), os comproprietários exercem, no conjunto, todos os direitos que pertençam ao proprietário singular;

e. As quotas de comproprietário não podem, na verdade, ser equiparadas a partes de prédios suscetíveis de utilização independente;

f. Cada comproprietário pode, na verdade, exercer, em conjunto com os restantes, o direito de propriedade sobre a totalidade do prédio;

g. O coletivo dos comproprietários é, por outro lado, responsável pelo pagamento do imposto, nos termos do art. 21º, nº 1, da Lei Geral Tributária (LGT);

- h. Defende a Requerente que a Verba 28 anexa à TGIS, refere que o imposto do selo incide “sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI”;
- i. Para efeitos de IMI, o VPT a ter em conta é o VPT global do imóvel que corresponde a cada um dos proprietários;
- j. Assim, *in casu*, a Requerente apenas é responsável pelo pagamento de imposto do selo na proporção da sua quota-parte, como atestam as notas de cobrança emitidas pela AT;
- k. Pelo que a Verba 28.1 da TGIS não incorre em nenhuma arbitrariedade ou de alguma forma viola o princípio da igualdade em matéria tributária na vertente da capacidade contributiva, ao contrário do alegado pela Requerente;
- l. Em conclusão, atendendo à *ratio* da Verba 28.1 da TGIS, à natureza e estrutura do imposto, bem como a manifestação de riqueza ou rendimento que o legislador teve em vista capturar, as liquidações impugnadas nos presentes autos não incorrem em qualquer ilegalidade ou consubstanciam violação do princípio da igualdade consignado no art. 13º da CRP em todas as suas vertentes;

#### **E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO**

- 4. Para a apreciação das questões submetidas à apreciação deste Tribunal, cumpre enunciar a matéria factual relevante, baseada na prova documental carreada pelas partes para os autos e os factos não impugnados pelas partes.
- 5. Deste modo, dá o presente Tribunal por assente, os seguintes factos:
- 6. A Requerente é proprietária de ½ dos terrenos para construção, correspondentes aos artigos ... e ..., inscritos na matriz predial urbana da União das Freguesias de ... e ..., do Concelho e Distrito de Aveiro, cujo valor patrimonial tributário é no montante total de €1.870.420,00;

7. Com efeito, o valor de €1453.481,07 corresponde ao valor patrimonial da parte que permite a edificação de prédios habitacionais, sendo o remanescente, afeto a uma área para serviços e comércio no valor de €416.916,62, e como tal, este valor, não se encontra sujeito a tributação de Imposto de Selo.
8. Atendendo à parte que detém a Requerente, e como detém ½ do imóvel, então detém o corresponde ao valor de €935.210,00 do VPT do imóvel.
9. Ora, com base nas regras do CIMI e para aplicação da verba 28.1, a afetação habitacional que permite a edificação de prédios habitacionais, corresponde no caso concreto, ao valor de €726.751,69 e ao valor de €204.458,31, estes afetos a serviços e comércio.
10. Assim, o VPT de ambos os terrenos, para efeito da base da liquidação impugnada corresponde a € 726.751,69;
11. Uma vez que o valor correspondente €204.458,31, correspondente à afetação a serviços e comércio, não foi contabilizado, para efeitos de aplicação da taxa da verba 28.1.
12. A Requerente, foi notificada dos seguintes atos de liquidação do Imposto de Selo:
  - a. n.º 2017..., de 2015, referente a demonstração de liquidação do imposto de selo, sobre o imóvel ... .. e ... U-... Algés, com a coleta de 7.267,52€.
  - b. n.º 2017..., de 2015, referente à segunda prestação do imposto de selo, sobre o imóvel ... .. e ... U-... Algés, com a coleta de 7.267,52€.

## **F- FACTOS NÃO PROVADOS**

13. Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, todos objeto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

## **G- QUESTÕES DECIDENDAS**

- 14.** Atentas as posições das partes, adotadas nos argumentos por cada uma apresentada, constitui questão central, a seguinte, a qual cumpre, pois, apreciar e decidir:

A) Da declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto de Selo, n.º 2017..., 2017..., relativas ao ano de 2015, que fixou um imposto a pagar de € 14.535,04 (catorze mil quinhentos e trinta e cinco euros e quatro cêntimos).

## **H- MATÉRIA DE DIREITO**

- 15.** Atendendo às posições assumidas pelas partes, nos articulados apresentados, a questão central a dirimir por este Tribunal Arbitral, consistirá em decidir se os atos de liquidação de Imposto do Selo, n.º 2017..., 2017..., relativas ao ano de 2015, que fixou um imposto a pagar de € 14.535,04 (catorze mil quinhentos e trinta e cinco euros e quatro cêntimos) sobre os prédios inscritos sob os artigos ... e ..., na matriz predial da União das Freguesias de ... e ..., do Concelho e Distrito de Aveiro, ambos com valor patrimonial tributário unitário de 1.870.420,00€ e com o valor patrimonial para efeitos de Imposto de Selo de € 1.453.481,07, foram emitidos com errónea interpretação e aplicação da verba 28.1 da TGIS e do artigo 6.º, n.º 1, alínea f), i) da citada Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro.
- 16.** Observando que ambos os prédios inscritos sob os artigos ... e ... bem como as respetivas liquidações, são em tudo idênticos, a presente decisão é aplicável nos mesmos termos a ambos.
- 17.** Atendendo à matéria de facto fixada como provada, iremos então determinar o direito aplicável, dando prioridade, em cumprimento do disposto na alínea a) do n.º 2

do artº 124º do CPPT, à análise dos vícios do ato de liquidação, cuja procedência determina uma mais estável e eficaz tutela dos interesses da Requerente.

18. A questão fundamental no presente processo arbitral, e sobre a qual o Tribunal Arbitral irá dirimir, resultará na análise dos vícios por erro sobre os pressupostos do direito de liquidação, quanto à questão do enquadramento de terrenos para construção no âmbito de incidência do artigo 28º n.º 1 da TGIS, introduzida pelo Regime disposto na Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.
19. Sobre os ora imóveis alvo da liquidação, “terrenos para construção”, caberá ao presente Tribunal, decidir sobre a questão resultante da interpretação a conferir ao artigo 28º n.º 1 da TGIS, introduzida pelo Regime da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, nas situações em que o imóvel é detido em compropriedade, e o valor do imóvel atribuído é superior a um milhão de euros na sua totalidade, mas o valor detido pelo comproprietário é inferior a um milhão de euros.
20. É importante realçar, previamente, que a propósito da verba 28.1 da TGIS, o Tribunal Constitucional, decidiu no seu Acórdão nº 247/2016, de 04-05-2016, que a verba 28.1, visa no âmbito do princípio da equidade social, na austeridade, tributar os prédios com maiores indicadores de riqueza, conforme parcialmente se transcreve:  
  
*“Também não se encontra na norma de incidência em apreço medida fiscal arbitrária, porque desprovida de fundamento racional. Como se viu, a alteração legislativa teve como propósito alargar a tributação do património, fazendo-a recair de forma mais intensa sobre a propriedade que, **pelo seu valor bastante superior ao da generalidade dos prédios urbanos com afetação habitacional, revela maiores indicadores de riqueza** e, como tal, é suscetível de fundar a imposição de contributo acrescido para o saneamento das contas públicas aos seus titulares, em realização do aludido **“princípio da equidade social na austeridade”**”.*
21. Esta norma visa tributar os “imóveis de luxo”, que revelam uma maior capacidade contributiva, no âmbito do **“princípio da equidade social na austeridade”**.

22. Com a alteração do regime, quanto à sujeição a Imposto do Selo, dos prédios com afetação habitacional, através do aditamento da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, efetuada pelo artº 4º da Lei 55-A/2012, de 29/10, passou a ser enunciado, os seguintes factos tributários, com a seguinte redação:

*"28 – Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1.000.000 – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:*

*28.1 – Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI ;*

*28.2 – Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças – 7,5 %."*

23. E constam do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, as disposições transitórias que, estabelecem as regras atinentes à liquidação do imposto, previsto naquela verba:

*" 1 – Em 2012, devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral:*

*O facto tributário verifica-se no dia 31 de outubro de 2012;*

*O sujeito passivo do imposto é o mencionado no n.º 4 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo na data referida na alínea anterior;*

*O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011;*

*A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efetuada até ao final do mês de novembro de 2012;*

*O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de dezembro de 2012;*

*As taxas aplicáveis são as seguintes:*

*Prédios com afetação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5 %;*

*ii) Prédios com afetação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI: 0,8 %;*

*iii) Prédios urbanos quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças: 7,5 %.*

*2 – Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano.*

*3 – A não entrega, total ou parcial, no prazo indicado, das quantias liquidadas a título de imposto do selo constitui infração tributária, punida nos termos da lei."*

- 24.** Quanto à Verba 28º n.º .1 da TGIS, introduzida pelo Regime da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, é necessário para a sua aplicação aos terrenos para construção, a verificação de três requisitos, cumulativos, respetivamente:

- i. *Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos;*
- ii. *O VPT do prédio urbano seja igual ou superior a € 1.000.000.*
- iii. *E o terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação.*

25. Vejamos, no que concerne à interpretação das Normas Tributárias, para o caso sub Júdice, o disposto no artigo 11.º da Lei Geral Tributária:

***“Artigo 11.º***

*Interpretação*

*Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.*

*Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei.*

*Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.*

*As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são suscetíveis de integração analógica.”*

26. A este preceito, é necessário igualmente recorrer aos princípios gerais da interpretação das leis, tal como o dispõe o artigo 9.º do Código Civil, por remissão do n.º 1 do artigo 11.º da LGT, o qual estabelece o seguinte:

***“Artigo 9.º***

*Interpretação da lei*

*A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.*

*Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.*

*Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”*

27. Sobre esta questão, já existe jurisprudência dos Tribunais Arbitrais, no âmbito dos Processos 259/2014-T e 14/2016-T, posição que subscrevemos.
28. No âmbito do Processo 14/2016-T, ficou decidido, o seguinte, que parcialmente transcreve-mos:

*“Através da verba 28.1 da TGIS, na sua redação inicial, o legislador pretendeu tributar os “imóveis de luxo”, como refere a Requerida e muito bem. Sendo certo que não se tinha em conta, para efeitos de incidência do imposto, o valor global do património imobiliário do sujeito passivo, é também claro que o facto tributário assentava num elemento qualitativo que o legislador considerou apto a revelar capacidade contributiva especial. Esse elemento qualitativo residia precisamente em se estar perante “um imóvel habitacional de luxo”. Com efeito, os dados da experiência mostram que a capacidade contributiva não tem que ser sempre unicamente aferida por elementos quantitativos, mas que elementos qualitativos podem entrar na aferição da capacidade contributiva. Como já referimos, um “imóvel habitacional de luxo” contém um elemento qualitativo que é em si indicativo de uma capacidade contributiva especialmente elevada, tal como um iate ou outros bens normalmente associados a elevados níveis de riqueza.*

*Nada impedia, pois, o legislador, no exercício da sua liberdade de conformação legislativa, de se basear nesse elemento qualitativo – unidade habitacional de luxo – para conformar o facto tributário. Fazendo-o, tinha de definir “prédio habitacional de luxo”. E ao fixar o valor de 1.000.000 de euros para definir uma unidade habitacional “de luxo” continuava a agir nos limites da sua liberdade de conformação legislativa.*

*Porém, ao estender a tributação a terrenos para construção, que não são passíveis de ser considerados “imóveis de luxo”, esse elemento qualitativo passou a estar ausente do facto tributário. Nada há que distinga, em termos qualitativos ou quantitativos, para efeitos de aferição da capacidade contributiva de dois dados sujeitos passivos, a propriedade de um terreno para construção com um VPT de 1.000.000 euros ou a propriedade de dois terrenos para construção cada um deles com um VPT de meio milhão de euros.*

*E da mesma forma, nada há que distinga, em termos de capacidade contributiva, a propriedade de um prédio, que não seja um imóvel “de luxo”, com um valor patrimonial tributário de 657.001,15e euros – a qual não é tributada – da propriedade de uma quota-parte de um prédio à qual corresponda um valor patrimonial tributário de 657.001,15 euros.*

*É assim evidente que, à luz do critério da capacidade contributiva – único critério no qual deve assentar a realização do princípio da igualdade tributária no caso dos impostos – a liquidação impugnada se traduz num tratamento desigual de situações iguais.*

*(...)*

*O Tribunal considera portanto, em primeiro lugar, que o princípio da igualdade impõe que se dê tratamento igual ao que é essencialmente igual. Essencialmente igual significa, em nosso entender, igual no que é relevante, nas situações em causa, em face dos fins ou objetivos das leis em causa. Por*

*outras palavras, o Tribunal considera não serem de admitir as diferenças de tratamento arbitrárias, irrazoáveis ou infundadas, sendo tidas como tais todas as que não encontrem um apoio suficiente na distinta materialidade das diferentes situações que se contemplam.*

*Parece-nos ser de entender, como já procurámos deixar demonstrado, que entre a situação de compropriedade de uma quota-parte de 50% de um terreno com um VPT de 1.314.002,31 e a situação de propriedade de um terreno para construção com um VPT de 657.001,15 euros, não existe “distinta materialidade”. Existe igualdade essencial. A verdade é que a segunda situação não é tributada, a primeira sim.*

*O Tribunal considera, por outro lado, que uma diferença de tratamento de situações que são essencialmente idênticas pode ser justificada desde que não sejam arbitrárias ou desprovidas de fundamento material bastante.” Ou seja, a diferença de tratamento entre situações que são essencialmente iguais pode ser justificada se existir um fundamento material bastante para essa diferenciação.*

*(...)*

*Tal como já dissemos anteriormente, sustentamos que esta argumentação só é válida para aqueles prédios que possam ser qualificados, em linguagem comum, como “casas de habitação”. O qualificativo “propriedade que, pelo seu valor bastante superior ao do da generalidade dos prédios urbanos com afetação habitacional” não é aplicável a terrenos para construção. De facto, se se pode dizer que um VPT de 1.000.000 euros é um valor excecionalmente elevado para uma “casa de habitação”, denotando, portanto, uma capacidade contributiva “particularmente elevada”, que uma pessoa proprietária de dois prédios com valor inferior não possui, já não é verdade que a propriedade de um terreno para construção com um VPT de 1.000.000 de euros denote uma capacidade contributiva superior à de uma pessoa que possui dois prédios cada um dos quais com o valor de meio milhão de euros.*

*Por conseguinte, não se vê existir entre as situações de propriedade e de compropriedade que são discriminadas pela verba 28.1 da TGIS, no que aos terrenos para construção diz respeito, “fundamento material bastante para a diferenciação de tributação a que a mesma conduz.*

*E por conseguinte, temos que concluir que essa discriminação é arbitrária, porque sem fundamento racional bastante, e portanto contrária e violadora do princípio da igualdade tributária contido no artigo 13º da CRP.”*

**29.** No mesmo sentido, ficou decidido no Processo 259/2014-T, o qual subscrevemos na sua totalidade:

*Aprofundando um pouco mais, não se pode dizer que o elemento literal seja dissonante da intenção do legislador. Na verdade, da intervenção do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais na Assembleia da República, por ocasião da apresentação e discussão da proposta relativa à lei orçamental, decorre a vontade de fazer incidir a nova tributação sobre (todos) os prédios com afectação habitacional e com VPT superior a determinado valor. Aí se afirmou que num quadro de “medidas que reforçam efectivamente uma justa e equitativa distribuição do esforço de ajustamento por um conjunto alargado e abrangente de sectores da sociedade portuguesa”, é criada “uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor”, salientando-se ser “a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação”, a qual “será de 0,5% a 0,8% em 2012, e de 1%, em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros”, pelo que “o esforço fiscal exigido a estes proprietários será significativamente aumentado em 2012 e 2013.*

*Ora, desta declaração decorre precisamente a intenção de discriminar negativamente os proprietários de prédios destinados a habitação com VPT superior a determinado montante, por esse direito de propriedade traduzir uma acrescida capacidade contributiva, justificadora de um contributo*

*adicional para o esforço de equilíbrio orçamental. E como se lê no Acórdão proferido no processo n.º 50/2013-T do CAAD, “O legislador ao introduzir esta inovação legislativa considerou como elemento determinante da capacidade contributiva os prédios urbanos, com afectação habitacional, de elevado valor (de luxo), mais rigorosamente, de valor igual ou superior a €1.000.000,00, sobre os quais passou a incidir uma taxa especial de imposto de selo, pretendendo introduzir um princípio de tributação sobre a riqueza exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos de luxo com afectação habitacional. Por isso, o critério foi de aplicação da nova taxa aos prédios urbanos com afectação habitacional, cujo VPT seja igual ou superior a €1.000.000,00”, invocando para o efeito “os princípios da equidade social e da justiça fiscal, chamando a contribuir de uma forma mais intensa os titulares de propriedades de elevado valor destinadas a habitação, fazendo incidir a nova taxa especial sobre as “casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros””. Ou, como se refere na decisão tomada no processo 4/2014-T igualmente do CAAD, “o legislador entendeu que o valor de um milhão de euros, quando imputado a uma habitação, traduz uma capacidade contributiva acima da média e, enquanto tal, susceptível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal.”*

*Mas é precisamente esta intenção de, num momento de especial emergência financeira, identificar exteriorizações de capacidades contributivas particularmente acrescidas, conduzindo pois a forte discriminação negativa, que nos deve fazer duvidar da bondade de uma interpretação meramente literal da norma e dos riscos constitucionais que a mesma inelutavelmente comportaria.*

*A incidência da nova taxa especial sobre as “casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros”, como forma de concretização dos “princípios da equidade social e da justiça fiscal, chamando a contribuir de uma forma mais intensa os titulares de propriedades de elevado valor destinadas a habitação”,*

*conduz efectivamente à necessidade de testar a interpretação precedente à luz da real intenção do legislador e dos princípios constitucionais. É que, manifestamente, é muito diverso ser proprietário de um prédio luxuoso ou de uma quota-parte do mesmo. As capacidades contributivas exteriorizadas nas duas situações são necessariamente diversas, em prejuízo da segunda hipótese, como é óbvio. Ainda que a diversidade que se pretende referir seja manifesta, importa recorrer a um exemplo para bem ilustrar tal diversidade: o proprietário de um prédio com determinado valor de mercado (entendendo-se, pois, o VPT como aproximação ao valor de mercado – cfr. José Maria Fernandes Pires, *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, pág. 15, 2<sup>o</sup> ed. 2012, Almedina), exterioriza uma capacidade contributiva dez vezes superior ao de um comproprietário de um prédio equivalente, com o mesmo valor de mercado e no qual detenha uma quota ideal de dez por cento. E este comproprietário, por sua vez, possui uma capacidade contributiva idêntica, se não menor, à do proprietário de um prédio com um valor de mercado de dez por cento do prédio inicialmente referido. Isto porque prédios luxuosos não evidenciam, necessariamente, uma capacidade contributiva excepcional, caso sejam apenas detidos em compropriedade. Como é evidente, essa exteriorização de acrescida capacidade contributiva ficará dependente do efeito combinado do valor do imóvel e da concreta proporção do direito do seu comproprietário. De outro modo, teríamos uma manifesta desigualdade dos comproprietários face a proprietários de prédios com valor equivalente ao valor da quota-parte daqueles comproprietários, caso este valor seja inferior a um milhão de euros.*

*Ficam assim patentes as dúvidas e limitações que uma leitura literal coloca sobre a compatibilização da norma, se lida naquele sentido, com o princípio da igualdade, ou equidade na terminologia de Glória Teixeira, quer no sentido de equidade horizontal, quer no sentido de equidade vertical (Glória Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 56, 2<sup>o</sup> ed., Almedina). E conforme bem se refere no Acórdão 117/2013 T do CAAD, "a interpretação exclusivamente baseada*

*no teor literal .... não pode ser aceite, pois na interpretação das normas fiscais são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis (artigo 11.º, n.º 1, da LGT) e o artigo 9.º n.º 1, proíbe expressamente as interpretações exclusivamente baseadas no teor literal das normas ao estatuir que «a interpretação não deve cingir-se à letra da lei», devendo, antes, «reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada». Sendo que para se verificar uma correspondência entre a interpretação e a letra da lei bastará «um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso» (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil) o que só impedirá que se adoptem interpretações que não possam em absoluto compaginar-se com a letra da lei, mesmo reconhecendo nela imperfeição na expressão da intenção legislativa. Por isso, a letra da lei não é obstáculo a que se faça interpretação declarativa, que explicita o alcance do teor literal, nem mesmo interpretação extensiva, quando se possa concluir que o legislador disse menos do que o que, em coerência, pretenderia dizer, isto é, quando disse imperfeitamente o que pretendia dizer.”*

*Ora, no caso vertente, impõe-se pois uma interpretação declarativa, ou eventualmente restritiva, que a compagine com o princípio da igualdade, pois a norma visa chamar a contribuir apenas aqueles que tenham maior capacidade para o fazer, exteriorizada de determinado modo. Uma tal discriminação negativa precisa, portanto, de ancorar-se em sólida exteriorização de uma excepcional capacidade contributiva, não podendo admitir-se uma pretensão tributária sobre quem não a exteriorize, sobretudo se é possível inexistir tributação em casos de equivalente capacidade contributiva.*

*Ora, o sentido útil da norma, para situações como as do caso concreto, terá de ser procurado tendo esta dificuldade bem presente e ainda o facto do imposto no qual a nova tributação se insere não poder ajudar à interpretação,*

*pois o IS corresponde a um imposto que “incide sobre uma multiplicidade heterogénea de factos ou atos ... sem um traço comum que lhes confira identidade”, facto agravado pela Reforma da Tributação do Património de 2003/20014, tornando ainda mais complexa a sua classificação (cfr. José Maria Fernandes Pires, Op. Cit., pág. 422).*

*Essa ajuda interpretativa deverá ser encontrada, precisamente, no princípio da igualdade tributária, implicitamente integrado no princípio constitucional da igualdade (art. 13º da CRP) o qual, como bem refere Sérgio Vasques, é mais do que um mero limite negativo e impõe algo mais do que a mera proibição do arbítrio, postulando antes uma repartição dos impostos de acordo com o critério da capacidade contributiva (cfr. art. 4º da LGT) – “o critério material de igualdade adequado aos impostos” – postulando que os impostos incidam “sobre a riqueza ... de um modo que reflecta a força económica real do contribuinte”, razão pela qual “o imposto só deve começar onde comece esta força económica”, devendo “terminar aí onde essa força económica termine também, operando a capacidade contributiva como seu limite” (cfr. Manual de Direito Fiscal, págs. 249 e ss, 2011, Almedina).*

*Considerando esse limite à tributação (onde não se verifique “força económica”), a conclusão de que não poderá existir tributação sempre que o património imobiliário, visto unitariamente, seja inferior ao referido limite de um milhão de euros, impõe-se inelutavelmente ao intérprete. Mais, fica claro que não poderia o legislador ter pretendido outra opção, ainda que tenha expresso o seu pensamento de modo inapropriado, que uma qualquer outra hipótese interpretativa não seria compaginável com o sistema no seu todo e que esta leitura é fundamental para manter, pelo menos por este motivo, a conformidade da norma com princípios constitucionais fundamentais à sua validade na ordem jurídica, como o são os princípios da igualdade e da capacidade contributiva.*

*E se dúvidas persistissem, sempre se deveria fazer uso da interpretação económica do conceito, postulada pelo questionado n.º 3 do art. 11.º da LGT, o qual se entende apontar no sentido aqui sustentado (a este propósito cfr. Impostos, Teoria Geral, Américo Fernando Brás Carlos, pág. 196, 2014, 4.º ed. Almedina), pois que o sentido da norma é o de exigir um contributo adicional para o esforço de controlo do défice orçamental, pelo lado da receita, aos titulares de prédios destinados a habitação com valor igual ou superior a um milhão de euros, requisito que, economicamente, tendo presente o princípio da substância sobre a forma, a Requerida não preenche.*

*Do exposto resulta claro que uma interpretação meramente literal da norma não seria constitucionalmente aceitável, reclamando portanto uma interpretação conforme à Constituição, de modo a acomodar na concretização da nova verba 28.1 da TGIS o pleno cumprimento dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, aos quais o legislador fiscal está subordinado.*

*Ora, a “interpretação constitucionalmente conforme”, corresponde a um “método que, entre os vários resultados possíveis da interpretação de um texto legislativo, escolhe aquele que pode considerar-se compatível com os princípios constitucionalmente consagrados”, sendo isso precisamente o que “acontecerá sempre que de uma ou outra interpretação possa resultar uma lesão do princípio da igualdade, potencialmente violado por uma determinada aplicação do texto legal” (cf. J. L. Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 3.º Edição, Coimbra Editora, págs. 147 e ss), tal como inelutavelmente ocorreria no caso vertente, caso fosse seguida a interpretação sustentada pela Requerida.*

*E porque o legislador fiscal está subordinado aos princípios da igualdade (art. 13.º da CRP) e da capacidade contributiva (CRP e art. 5.º, n.º 2 da LGT), os quais postulam que o legislador terá de ancorar a tributação em elementos económicos razoáveis e não arbitrários, susceptíveis de justificar a pretensão tributária numa capacidade contributiva concretamente exteriorizada pelo*

*sujeito passivo, há que procurar no texto da norma uma leitura que dê cumprimento àqueles princípios.*

*Neste caso a capacidade contributiva acrescida vislumbrada pelo legislador corresponde à detenção de património imobiliário, destinado a habitação, de valor particularmente elevado. Ora, o comproprietário não detém, ou não detém necessariamente, um património imobiliário destinado à habitação de valor particularmente elevado, sempre que seja comproprietário de um imóvel destinado a habitação com VPT igual ou superior a um milhão de euros. Basta, como se viu, que a sua quota parte nesse direito seja tal que o valor patrimonial tributário que proporcionalmente corresponda ao seu direito não atinja esse limiar mínimo de relevância tributária, de exteriorização mínima de uma acrescida capacidade contributiva, tal como previsto pelo legislador.*

*Não pode, pois, proceder a tese sustentada pela Requerida, devendo antes aderir-se à interpretação pugnada pela Requerente, impondo-se a conclusão **que o acto tributário enferma de erro de direito nos seus pressupostos, padecendo pois de vício de violação de lei, no caso a nova verba 28.1 da TGIS.***

30. Em ambas os processos ficou decidido no mesmo sentido.
31. Com efeito, é entendimento, que o VPT da Verba 28.1 deve ser considerado o valor afeto à habitação que o comproprietário detém e não o valor total do imóvel e que o entendimento contrario, violaria o princípio da capacidade contributiva.
32. Seguindo a mesma logica interpretativa, foi proferida jurisprudência arbitraria no âmbito dos processos 50/2013-T, 132/2013-T, 507/2016-T, 513/2016-T , 82/2017-T, quanto à questão da tributação de Imposto de Selo aos imoveis, em regime de compropriedade de prédios com afetação habitacional em propriedade vertical (não horizontal), os quais interpretaram a Verba 28.1, no sentido que o VPT a considerar é o valor individual de cada imóvel com utilização independente e não o valor total do prédio, inclusive se o comproprietário detém uma quota-

parte sobre o valor total do prédio superior a 1.000.000€, conforme a sentença proferida no processo 50/2013-T:

*Daqui podemos concluir que, na ótica do legislador, não importa o rigor jurídico-formal da situação concreta do prédio mas sim a sua utilização normal, o fim a que se destina o prédio. Concluimos ainda que para o legislador a situação do prédio em propriedade vertical ou em propriedade horizontal não relevou, pois que nenhuma referência ou distinção é efetuada entre uns e outros. O que releva é a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização.*

*Utilizando o critério que a própria lei introduziu no artigo 67º, nº 2 do Código do Imposto do Selo, “às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente”.*

*Ora, sendo assim, considerando que a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical, constituídos por diferentes partes, andares ou divisões com utilização independente, nos termos do CIMI, obedece às mesmas regras de inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal, sendo o respetivo IMI, bem como o novo IS, liquidados individualmente em relação a cada uma das partes, não oferece qualquer dúvida que o critério legal para definir a incidência do novo imposto tem de ser o mesmo. (...)*

*Logo, se o critério legal impõe a emissão de liquidações individualizadas para as partes autónomas dos prédios em propriedade vertical, nos mesmos moldes em que o estabelece para os prédios em propriedade horizontal, claramente estabeleceu o critério, que tem de ser único e inequívoco, para a definição da regra de incidência do novo imposto.*

*Assim, só haveria lugar a incidência do novo imposto de selo se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT superior a €1.000.000,00.*

*Não pode, assim, a AT considerar como valor de referência para a incidência do novo imposto o valor total do prédio, quando o próprio legislador estabeleceu regra diferente em sede de CIMI, e este é o código aplicável às matérias não reguladas no que toca à verba 28 da TGIS*

*O critério pretendido pela AT, de considerar o valor do somatório dos VPT atribuídos às partes, andares ou divisões com utilização independente, com o argumento do prédio não se encontrar constituído em regime de propriedade horizontal, não encontra sustentação legal e é contrário ao critério que resulta aplicável em sede de CIMI e, por remissão, em sede de IS.*

*Ao que acresce o facto da própria lei estabelecer expressamente, na parte final da verba 28 da TGIS, que o IS a incidir sobre os prédios urbanos de valor igual ou superior a €1.000.000,00 – “sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI.” .*

*Assim, a adoção do critério defendido pela AT viola os princípios da legalidade e da igualdade fiscal, bem assim como, o da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal.*

*O legislador fiscal no artigo 12º, nº3 do CIMI diz que “cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial a qual discrimina igualmente o respetivo valor patrimonial tributário.”, não efetua nenhuma distinção quanto ao regime dos prédios que se encontrem em propriedade horizontal ou vertical, se o prédio se encontrasse em regime de propriedade horizontal, nenhuma das suas frações habitacionais sofreria incidência do novo imposto, pelo que não pode a AT, tratar situações iguais de forma diferente.*

- 33.** Com efeito, a verdade material é a que se impõe como critério determinante da capacidade contributiva e não a mera realidade jurídico-formal do prédio, o âmbito

do VPT previsto no ponto ii da Verba 28.1 tem de ser adaptação a realidade material do imóvel e do sujeito passivo.

34. Como tal o VPT para efeitos da Verba 28.1, deve estar em consonância com o sentido que o Legislador lhe conferiu.
35. Conforme resulta da interpretação conferida pelos trabalhos de apresentação e discussão na Assembleia da Republica, esta norma e a referida taxa de 1%, deve ser interpretada no sentido de ser aplicável aos sujeitos passivos que detenham um imóvel, cuja afetação habitacional, calculada nos termos do CIMI, seja superior a 1.000,000€.
36. Perante a jurisprudência supra citada, podemos concluir que o alcance e sentido a conferir à verba 28.1, não se aplica aos sujeitos passivos que detém uma quota-parte inferior a € 1.000.000 do VPT de um imóvel cujo VPT na sua globalidade é superior a € 1.000.000.
37. De acordo com o princípio da igualdade tributária e do critério da capacidade contributiva, a presente liquidação resultaria num tratamento desigual de situações iguais.
38. Em primeiro lugar, para efeitos de cálculo do VPT da verba 28.1, é apenas considerada a parte afeta a habitação, tal como já foi decidido em diversas ocasiões pelos Tribunais Arbitrais.
39. Posição que foi perfilada pela AT na liquidação de Imposto de Selo e defendeu na sua resposta. Identificou como valor isento/ não sujeito (valor de 208.458,31€) e como tal excluído da tributação, por não ser afeto a fins de edificação habitacional ou por ser afeto ao serviço e comércio.
40. Reportemo-nos ao presente em que a Requerente, é (com)proprietária de um imóvel, cuja afetação habitacional, calculada nos termos do CIMI, é no valor patrimonial de €726.751,69, valor esse, que foi considerado pela AT para incidência do Imposto, conforme o demonstram as notas de liquidação.

41. Desse modo, a Requerente é proprietária de um imóvel, cujo valor é inferior a €1.000.000,00, conseqüentemente não se encontra legalmente abrangida por um imposto, cuja taxa é expressamente aplicável aos sujeitos passivos que detenham um imóvel de valor superior a 1.000.000,00€.
42. Contudo, resulta que no âmbito do Imposto de Selo, cada comproprietário é responsável individualmente pelo pagamento do seu imposto.
43. O Imposto de Selo deve ser calculado individualmente não se considerando a posição dos restantes proprietários.
44. Em sede de Imposto de Selo, o sujeito passivo é única e exclusivamente responsável pelo pagamento do seu Imposto de Selo e não sobre a globalidade do imposto de selo atribuído à totalidade do Imóvel.
45. Nos presentes autos, o valor para efeitos de tributação de Imposto de Selo, da responsabilidade da Requerente é no montante de €726.751,69€, conforme calculado nos termos do CIMI, como sendo o VPT atribuído à parte afeta a edificação habitacional.
46. Adicionalmente, esclarece-se que o não pagamento do Imposto de Selo por parte de um dos comproprietários não implica o pagamento solidário dos restantes desse imposto de Selo.
47. Nos presentes autos e conforme os atos de liquidação efetuados pela AT, esta emitiu uma liquidação da exclusiva responsabilidade da Requerente, não transmissível aos restantes Comproprietários.
48. Mais se diz, que o Imposto de Selo é tributado individualmente para cada comproprietário, sendo que a respetiva responsabilidade de pagamento não é transmissível, nem solidaria e nem sequer é dependente das restantes.

49. Perante o exposto, a Requerente não detém um *terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação* com um VPT para efeito de tributação de Imposto de selo superior a 1 milhão de euros.
50. Com efeito, a liquidação sub Júdice, cuja declaração de ilegalidade é pedida, enfermam de vício por violação daquela verba n.º 28.1, por erro sobre os pressupostos de direito.
51. Nos termos supra expostos, decide-se pela ilegalidade das liquidações.
52. Debrucemo-nos, de seguida sobre as alegadas invocações que constituem o também objeto da fundamentação da Requerente, quanto à inconstitucionalidade, por violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade.
53. Nos termos dos arts. 608º, n.º 2, 663º, n.º 2 e 679º do Código de Processo Civil por aplicação do artigo 29.º do RJAMT, o presente Tribunal Arbitral não se encontra obrigado a apreciar todos os argumentos alegados pela Requerente nem pela Requerida, quando a decisão fique prejudicada pela solução já dada, a qual nos presentes autos se traduz na decisão de ilegalidade das liquidações.
54. Perante o exposto, e por se ter decidido pela ilegalidade das liquidações, fica assim prejudicada a apreciação da alegada inconstitucionalidade, por violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade.
55. Em conclusão, decide o presente Tribunal pela declaração de ilegalidade das liquidações sub Júdice, por enfermarem de vício por violação da verba n.º 28.1, por erro sobre os pressupostos de direito, o que justifica a declaração da sua ilegalidade e anulação.

## **J- DECISÃO**

Face a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide:

Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação, em sede de Imposto de Selo, n.º 2017..., 2017..., referentes ao ano de 2015, que fixaram um imposto a pagar de €14.535,04 (catorze mil quinhentos e trinta e cinco euros e quatro cêntimos).

Condenar a Requerida, a restituir à Requerente essa quantia indevidamente liquidada e paga.

Fixa-se o valor do processo em € 14.535,04 (catorze mil quinhentos e trinta e cinco euros e quatro cêntimos), correspondente ao valor da liquidação atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor das liquidações de imposto impugnadas, e em conformidade fixam-se as custas, no respetivo montante em 918,00€ (novecentos e dezoitos euros), a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º 1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique.

Lisboa, 11 de Setembro de 2017.

A Árbitra

Rita Guerra Alves